

0-792191

На правах рукописи



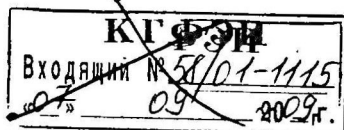
ДОМРАЧЕВА Лариса Петровна

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ И ОРГАНИЗАЦИИ
ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ
РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ В
СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Йошкар-Ола 2009



Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита финансового факультета ГОУ ВПО "Нижегородский государственный университет им. Н.И.Лобачевского"

Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор
Мизиковский Ефим Абрамович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Васильчук Ольга Ивановна

кандидат экономических наук, доцент
Щербакова Наталья Владимировна

Ведущая организация - ГОУ ВПО "Саратовский государственный социально-экономический университет"

Защита состоится 03 октября 2009 года в 09⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: 424006, Йошкар-Ола, Панфилова, 17 Марийский государственный технический университет, корпус 3, ауд.316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" <http://www.marstu.net>

Автореферат разослан 02 сентября 2009 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000689968

Ученый секретарь диссертационного совета, канд. экон. наук, доцент

Л.Я.Яковлева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Реформирование национальной экономики в период перехода к рыночным отношениям сопровождалось кардинальными преобразованиями в строительной сфере регионов, которые были предопределены многими объективными предпосылками и условиями внешнего и внутреннего характеров. Факторы внешнего характера вызваны резким сокращением объемов строительно-монтажных работ и диверсификацией производства, особенно строительной индустрии; разрывом межхозяйственных и межотраслевых производственно-технических связей организаций; снижением платежеспособности заказчиков и привлекательности кредитно-финансовой, правовой, налоговой, таможенной политики; требованиями, предъявляемыми к повышению качества строительной продукции.

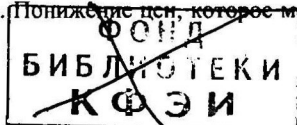
В инвестиционном строительном комплексе конкуренция между отечественными и иностранными организациями достигла уровня, характерного для развитых рынков в большинстве европейских стран, что предопределяет смещение акцентов контрольной работы в сторону поиска новых ее форм и способов. В этой связи переход к новой модели экономического роста строительных организаций, базирующейся на инновационном типе развития производства, нуждается в новом методологическом подходе к внутрихозяйственному контролю и управлению.

В последние годы появились и реализуются немалые инвестиции, усовершенствовалось законодательство, приобретен первый отечественный опыт строительного производства в новых условиях, благоприятно решаются социально-экономические проблемы, а также осуществляются и другие важные решения и меры, дающие мощный импульс развития строительства. Однако, многие сдерживающие факторы не только сохранились, но и их число приросло новыми негативными элементами и проявлениями.

В настоящее время причиной низких финансовых показателей кроется в раздробленности строительного комплекса на большое количество мелких и средних предприятий. Показатели объемов работ, выполненных по договорам строительного подряда, свидетельствуют о значимости инвестиционно-строительного комплекса для экономической системы страны, при этом новое строительство является преобладающим видом деятельности. Объем работ, выполненных по виду деятельности "Строительство" в 2008 году по России составил 4528,1 млрд.руб., или 112,8% к 2007 году.

К основным факторам, ограничивающим деловую активность строительных организаций, можно отнести высокий уровень налогов, постоянно растущую стоимость материалов, неплатежеспособность заказчиков.

В настоящее время в условиях финансового кризиса положение организаций строительного комплекса достаточно сложное, и это является следствием общих процессов, происходящих в экономике страны. Понижение цен, которое может



произойти по некоторым сегментам рынка жилой недвижимости, предположительно составит 30%. Нестабильная ситуация в строительстве сохранится до сентября 2009 года. Если кризисная ситуация будет преодолена, то активизация мгновенно начнется во всех отраслях экономики.

Экономические показатели строительных организаций в условиях жесткой конкуренции во многом зависят от уплачиваемых налогов. Для оптимизации налоговой нагрузки строительные организации применяют различные схемы, и не всегда они соответствуют действующему налоговому законодательству.

Показатель результативности налога - удельный вес недоимок и штрафов в объеме всех налоговых санкций характеризует степень администрирования отсдельно взятого налога. В рамках данного показателя интересной представляется информация, раскрывающая данные о задолженности организаций по налогам и налоговым санкциям. Рост задолженности по налогам и налоговым санкциям в основном является следствием скрытых уклонений от уплаты налогов, и объясняется сложностью расчетного механизма изъятия налогов.

Практика показывает, что в строительных организациях качество бухгалтерского учета расчетов с бюджетом во многом зависит от формы организации строительных работ каждым участником процесса строительства. Кроме того, в действующем налоговом законодательстве России имеет место неопределенность отдельных положений, что вызывает существенные разночтения в нормативных актах в учете налоговых баз. Они, в свою очередь, образуют налоговые, следовательно, и бухгалтерские риски, выражающиеся в частности значительными суммами недоплат по налогам и налоговым санкциям, представляющие собой прямые убытки.

Нарушения налоговой дисциплины, рост задолженности по налоговым платежам актуализируют необходимость создания действенной системы внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом на предприятиях отраслей экономики страны и, в частности, в строительной индустрии. Поэтому необходимость развертывания научных исследований в этой области приобретает в современных условиях особую значимость. Изложенное свидетельствует об актуальности теоретических, методических и практических аспектов настоящего исследования.

Степень изученности проблемы. Вопросам организации внутрихозяйственного контроля в широком смысле слова по различным отраслям посвящены работы Р.Адамса, Алборова Р.Л., Андреева В.Д., Адамова Н.А., Белобжецкого И.А., Богатой И.Н., Бурцева В.В., Васильчук О.И., Данилевского Ю.А., Дивинского Б.Д., Кизилова А.Н., Кочерина Е.А., Крикунова А.В., Лабынцева Н.Т., Мескона М.Х., Мельник М.В., Мизиковского Е.А., Мироновой О.А., Садыковой Т.М., Сотниковой Л.В., Суйц В.П., Суглобова Е.Е., Терехова А.А., Хахоновой Н.Н., Шеремета А.Д., Шешуковой Т.Г., Шохина С.А. и др.

Основы бухгалтерского учета, экономического анализа, аудита и внутрихозяйственного контроля в организациях строительного комплекса рассматривались Адамовым Н.А., Лисицкой Т.В., Овсийчук М.Ф., Соколовым Н.А., Фотионовой М.В., Хачемизовой Е.Н. и др.

Однако исследования теории и практики организации внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях с учетом специфики отрасли практически отсутствуют.

Отмеченные актуальные теоретические и практические проблемы организации внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом предопределили выбор темы диссертационного исследования, его цель и задачи.

Цель и задачи диссертационного исследования. Целью диссертационного исследования является теоретическое обоснование и разработка теоретических и организационных принципов построения и использования действенной системы внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях.

Достижение поставленной цели обусловило необходимость решения ряда научных и практических задач:

- изучить и обобщить теоретические и методологические положения внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом, раскрыть сущность, назначение и дать научно-обоснованную его характеристику;
- определить направления формирования системы внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом в условиях рыночных отношений на основе изучения отечественного и зарубежного опыта;
- на основе изучения практики внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях оценить и разработать рекомендации по ее совершенствованию;
- разработать и определить возможность применения основных контрольных процедур и методики внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом, учитывающих отраслевые особенности строительства;
- изучить документацию, отражающую результаты контроля расчетов с бюджетом для систематизации способов преодоления разночтений в нормативных актах применительно к строительным организациям;
- разработать положения (стандарты) внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом для строительных организаций;
- разработать методику внутрихозяйственного контроля расчетов по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость в строительных организациях.

Область исследований. Диссертационная работа выполнена в рамках раздела "Бухгалтерский учет и экономический анализ" паспорта специальностей ВАК 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика": п. 1.3. "Методология учета, контроля и анализа финансовых результатов", п.1.8. "Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей", п. 1.10 "Особенности формирования бухгалтерской и статистической отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности", п. 2.5 "Аудиторское и контрольно-статистическое тестирование систем внешнего контроля".

Предметом исследования данного диссертационного исследования являются вопросы совершенствования организации внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом в организациях строительной отрасли.

Объект исследования - организация системы внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях. Конкретным объектом исследования послужили данные финансово-хозяйственной деятельности наиболее крупных строительных организаций Кировской области и Пермского края (ОАО "Арсо", ОАО "Кировстрой", ОАО "Жилстрой", ООО "Свой дом", ООО "Центр недвижимости "Свой дом", ООО "Стройинвест", ОАО "ЖБК-1" и др.) и практические результаты проведения внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом.

Теоретической и методологической основой исследования явились законодательные и нормативные акты по организации бухгалтерского учета, налогообложения и контроля в строительстве, положения по ведению бухгалтерского учета, инструкции, международные стандарты по бухгалтерскому учету и отчетности, научные труды ведущих российских и зарубежных ученых-экономистов по исследуемой теме.

Методика исследования базируется на диалектическом методе познания, предполагающем изучение системы отраслевого внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом в его развитии. В ходе исследования и разработки рекомендаций применялись общенаучные методы (индукция, дедукция, абстрагирование, синтез, систематизация) и специальные методы (сравнения, группировки, балансовый, обобщения).

Информационную базу исследования составляют инструктивные и методические материалы Министерства финансов РФ, Федеральной налоговой службы; Положения по бухгалтерскому учету; информационные ресурсы глобальной сети Интернет; материалы, размещенные в электронных справочно-правовых системах «Гарант» и «Консультант-Плюс»; труды отечественных и зарубежных экономистов; материалы научных конференций; публикации в периодической печати; данные Госкомстата России, Кировской области и Пермского края, других министерств и ведомств; финансовая, налоговая и статистическая отчетность строительных организаций.

Наиболее важные научные результаты и степень новизны. Научная новизна результатов исследования заключается в обосновании, создании и дальнейшем развитии системы внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость в строительных организациях.

При проведении исследований получены следующие результаты, которые характеризуются научной новизной:

- внесены уточнения и дополнения в понятийный аппарат, конкретизировано содержание понятия "система внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом" как совокупности процедур для упорядоченного контроля расчетов с бюджетом с целью предотвращения искажений налоговых баз и разработки методов снижения бухгалтерских рисков;
- предложена авторская классификация элементов системы внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом, включающая: систему бухгалтерского учета; мониторинг; оценку бухгалтерских рисков; контрольную среду; специ-

альный контроль; отдельные виды контроля; контрольные процедуры;

- детализированы и комплексно представлены процедуры и методика внутрихозяйственного контроля расчетов бюджетом, учитывающие отраслевой подход, а именно: структуру организации, основы сметного нормирования и ценообразования, способы определения условного дохода при исчислении налога на прибыль, метод учета затрат на производство строительно-монтажных работ и применяемые системы налогообложения;

- предложена поэтапная методика проведения внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом и подходы к разработке положений (стандартов) по организации внутрихозяйственного контроля расчетов по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль;

- предложены способы преодоления разночтений в нормативных актах по учету и налогообложению применительно к строительным организациям;

- разработаны внутренние положения (стандарты), учитывающие особенности документирования и проведения контрольных процедур по проверке налога на прибыль и налога на добавленную стоимость, позволяющие обеспечить надежность бухгалтерской информации;

- разработаны рекомендации, направленные на снижение бухгалтерских рисков.

Практическая значимость работы. Практическая значимость диссертационного исследования подтверждается прикладным характером научных положений, выводов и рекомендаций диссертации, содержащих обоснование и систематизацию комплекса вопросов, связанных с организацией действенной системы внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом в строительстве, что будет способствовать экономическому развитию предприятий отрасли.

Апробация и внедрение основных результатов исследования. Основные положения диссертационной работы и результаты проведенных исследований докладывались, обсуждались и получили положительную оценку на межрегиональной научно-практической конференции "Основные направления, опыт и проблемы инновационного, финансового и экономического развития субъектов хозяйствования" (Киров, 2005 г.); Всероссийской научно-практической конференции "Актуальные проблемы гуманитарных и экономических наук" (Киров, 2006 г.), VII Межрегиональной научной конференции "Бизнес, политика и образование в России: перспективы и стратегии" (Москва-Оренбург, 2006 г.), межвузовской научно-практической конференции "Актуальные проблемы современной науки и образования" (Киров, 2006 г.), межрегиональной научно-практической конференции "Основные направления, опыт и проблемы инновационного, финансового и экономического развития субъектов хозяйствования" (Киров, 2006 г.), VII Межрегиональной научной конференции "Бизнес, политика и образование в России: перспективы и стратегии" (Москва-Оренбург, 2006 г.); межрегиональной научно-практической конференции "Основные направления, опыт и проблемы инновационного, финансового и экономического развития субъектов хозяйствования" (Киров, 2009 г.).

Отдельные положения и результаты исследования, полученные автором, ис-

пользуются в учебном процессе кафедрой бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита Вятского государственного гуманитарного университета при преподавании дисциплин "Аудит", "Контроль и ревизия", "Финансы", "Финансы предприятий", "Международные стандарты аудита" и использованы при подготовке методических пособий и учебно-методических комплексов для студентов специальностей "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" и "Прикладная информатика в экономике".

Ряд рекомендаций и предложений по вопросам организации внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом используются в ряде организаций, что подтверждено справками о внедрении., разработанные в диссертации, приняты к практическому использованию: Положения "Об организации внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом", "Документирование внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом" в ООО "Центр недвижимости "Свой дом", ООО «Свой дом».

Публикации результатов исследования. Основные положения диссертации отражены в 8 опубликованных работах общим объемом 6,1 п.л., среди которых 2 работы, опубликованы в изданиях, рекомендованных ВАК.

Объем и структура работы. Диссертация содержит введение, три главы, заключение, список литературы по теме исследования и приложения, работа иллюстрирована таблицами и рисунками.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Во введении обосновывается актуальность темы исследования, состояние изученности проблемы, определены цель и задачи исследования, предмет и объект, раскрыта научная новизна и практическая значимость диссертационного исследования.

В первой главе "Теоретические основы внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях" систему финансового контроля расчетов с бюджетом мы условно разделили на внешние и внутрихозяйственные органы контроля. Преобразования в условиях рынка требуют принципиально новых подходов к пониманию сущности и содержания контроля. С целью обоснования выбора наиболее приемлемой формы контроля расчетов с бюджетом рассмотрены вопросы организации, преимущества и недостатки таких форм финансового контроля, как государственный финансовый контроль, налоговый контроль, внешний независимый аудиторский контроль и внутрихозяйственный контроль.

Исследования показали, что государственный финансовый контроль практически не выполняет предупредительно-профилактических функций, а выступает лишь регистратором нарушений расчетов с бюджетом, а не инструментом их предупреждения.

Изучение внешнего независимого аудиторского контроля также выявило его определенные недостатки: падение доверия к аудиту на Западе коснулось и рос-

сийских заказчиков аудиторских услуг, наметился некоторый спад интереса к профессии аудитора.

Неоднозначно оценивается в науке положение налогового контроля. Налоговый контроль является основным инструментом по выявлению фактов незаконного уклонения от уплаты налогов. При этом в каждом конкретном случае необходимо установить все возможные обстоятельства по выявленным фактам; реальные цели осуществления тех или иных хозяйственных операций и соответствие способов расчета налогов положениям закона.

В большинстве случаев причинами конфликтов между проверяющими и проверяемыми являются имеющиеся пробелы в налоговом законодательстве. В результате, как следствие этого, складывается противоречивая судебная практика, не позволяющая принять единственно верное решение в той или иной спорной ситуации.

Теоретически обосновано выделение действенной системы внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом как предмета исследования.

Предложена концепция внутрихозяйственного контроля, базирующаяся на анализе его места в системе финансового контроля, которая должна включать следующие основополагающие элементы: понятие, сущность и содержание контроля; цель и задачи контроля; функции и принципы контроля; система контроля; процесс контроля и результативность контроля.

Исследованы тенденции развития строительной отрасли. На взаимоотношения участников строительства в рыночных условиях оказывает существенное влияние изменение состава собственников строительных организаций. Основная причина низких финансовых показателей кроется в раздробленности строительного комплекса на большое количество мелких и средних предприятий, большинство из которых строят по одному дому в год и, в силу объективных причин ввод, как правило, планируют на конец года. Проблема нехватки рабочих кадров сейчас действительно очень серьезна. Схема подготовки специалистов была почти полностью разрушена во времена перестройки, поэтому появился дефицит строителей. Показатели объемов работ, выполненных по договорам строительного подряда, свидетельствуют о значимости инвестиционно-строительного комплекса для экономической системы страны, при этом новое строительство является преобладающим видом деятельности.

Объем работ, выполненных по виду деятельности "Строительство" в 2008 году по России составил 4528,1 млрд. руб., или 112,8% к 2007 году. В 2008 году в России введено в эксплуатацию домов общей площадью 63,8 млн. м², что составило 104,1% к 2007 году.

В Кировской области за 11 месяцев 2008 года построено около 300 тыс.м² жилья. Благодаря грамотно выстроенной инвестиционной политике за последние годы удалось привлечь в область ряд крупных инвесторов, в том числе и зарубежных. В регионе было введено в эксплуатацию 4266 квартир общей площадью 295,3 тыс.м² (140% к соответствующему периоду 2007 года).

На основании проведенного исследования строительной отрасли в целом по России, Пермского края и Кировской области, можно сделать вывод о том, что

одной из ключевых проблем строительных организаций является неразвитость теории и практики внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом.

Анализ налоговых поступлений в бюджет с 2002 года по 2008 год показал, что российской налоговой системе присущ относительно высокий уровень поступлений по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль в объеме всех налоговых доходов. Именно поэтому, в качестве основного объекта исследования выбрана организация системы внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость.

Внутрихозяйственный контроль расчетов с бюджетом как функция управления и снижения бухгалтерских рисков является той областью управления, от развития которой зависит финансовая самодостаточность строительных организаций. Конечно, контрольная составляющая должна рассматриваться во взаимосвязях с другими функциями: учетом, планированием и т.д.

Исследования показали, что нарушения налоговой дисциплины, рост задолженности по налоговым платежам актуализируют необходимость создания действенной системы внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом в организациях строительства.

В научной литературе приводится несколько, в целом не противоречивых определений контроля и предлагается формирование функций прямых и обратных связей внутрихозяйственного контроля.

Анализ приведенных специалистами определений внутрихозяйственного контроля позволил нам *сформулировать содержание термина внутрихозяйственный контроль расчетов с бюджетом* строительной организации - это неотъемлемая функция управления, представляющая собой систему наблюдения и проверки соблюдения требований действующего законодательства по расчетам с бюджетом, *предотвращающая и предупреждающая* возникновение бухгалтерских рисков. Кроме того, такой контроль *определяет* систему выработки основных и при необходимости корректирующих действий посредством принятия решений в интересах достижения запланированного результата; *обеспечивает* получение количественной и качественной информации о результатах управленческих воздействий.

Отличительной особенностью данного определения является то, что в нем детализированы основные направления внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом.

Из определений внутрихозяйственного (внутреннего) контроля различных авторов можно составить представление о том, что является объектом последнего: ресурсы, бухгалтерская отчетность, статьи бухгалтерской отчетности, счета бухгалтерского учета, состояние расчетов с бюджетом, налоговые регистры, первичная документация экономического субъекта, экономические показатели, хозяйственные операции, экономические действия и события, виды и циклы деятельности организации, действия лиц, ответственных за сохранность, рациональное использование ресурсов, за соблюдение законности совершаемых операций, результаты контроля и т.д. Предмет определяет границы, в пределах которых изучается объект исследования. Исходя из цели исследования, вышеиз-

ложенное позволяет сделать следующий вывод: объектом внутрихозяйственного контроля признается предмет, на который направлено воздействие, т.е. расчеты с бюджетом. Предмет же контроля - определенное состояние объекта контроля на определенный момент или в определенном периоде, т.е. состояние данных расчетов. Уточнено определение *субъекта внутрихозяйственного контроля*: субъектом внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом является конкретное лицо, на которое возложены обязанности по проведению контрольных процедур по проверке расчетов с бюджетом. Во многом роль сотрудников как субъектов внутрихозяйственного контроля определяется их личным отношением к своим обязанностям, квалификационным уровнем и вкладом в процесс контроля.

Предложен круг целей и задач внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом в строительной организации и систематизированы его виды, приемы и способы.

Необходимость представления информации о рисках в бухгалтерской отчетности организаций признана мировым сообществом бухгалтеров. Однако для широкого внедрения в практическую деятельность методов раскрытия рисков учетной работы следует переосмыслить традиционные методологии ведения бухгалтерского учета и составления отчетности. Система бухгалтерских рисков определяется действием факторов финансово-хозяйственной среды предприятия: внешними и внутренними.

Во второй главе "Основные принципы и методические основы процедур внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом" предложена авторская классификация элементов системы внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом, которая должна включать следующие элементы: контрольную среду, отдельные виды контроля, контрольные процедуры, систему бухгалтерского учета, специальный контроль, мониторинг, оценку бухгалтерских рисков.

Система действенного внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом строительной организации необходима во избежание финансовых потерь, вследствие применения в отношении организации налоговых санкций, и других негативных последствий со стороны налоговых органов.

Изучение позиций ученых и практиков по внутрихозяйственному контролю позволило нам сформулировать следующее определение: "система внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом – это совокупность задач, приемов и способов, принципов функционирования, организационных мер, контрольных процедур, применяемых в качестве средств для упорядоченного контроля расчетов с бюджетом с целью предотвращения искажений и ошибок при формировании налоговых баз и разработки методов снижения бухгалтерских рисков".

Мы считаем, что внутрихозяйственный контроль расчетов с бюджетом, как форма обратной связи, является самостоятельной функцией управления и базируется на данных бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет является, в свою очередь, формой контроля, позволяя осуществить контроль за деятельностью объекта управления.

Методика внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом характеризуется совокупностью процедур контроля, их последовательностью и должна включать в себя: стадии предварительной оценки системы налогообложения и системы внутрихозяйственного контроля; определение направлений контрольного мероприятия и перечня основных нормативных документов, регулирующих порядок расчетов с бюджетом; стадии аналитических процедур и планирования внутрихозяйственного контроля; стадии контрольных процедур и сбора доказательств; разработку внутренних положений (стандартов); осуществление оперативного контроля за выполнением тех или иных рекомендаций; составление внутренней отчетности (рекомендаций) по результатам проведения внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом и разработка методов снижения бухгалтерских рисков. При этом, характер методики может категоричным и альтернативным, т.е. предоставляющим внутреннему контролеру право выбора процедур и средств контроля.

Основные положения методики внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях представлены на рисунке 1.

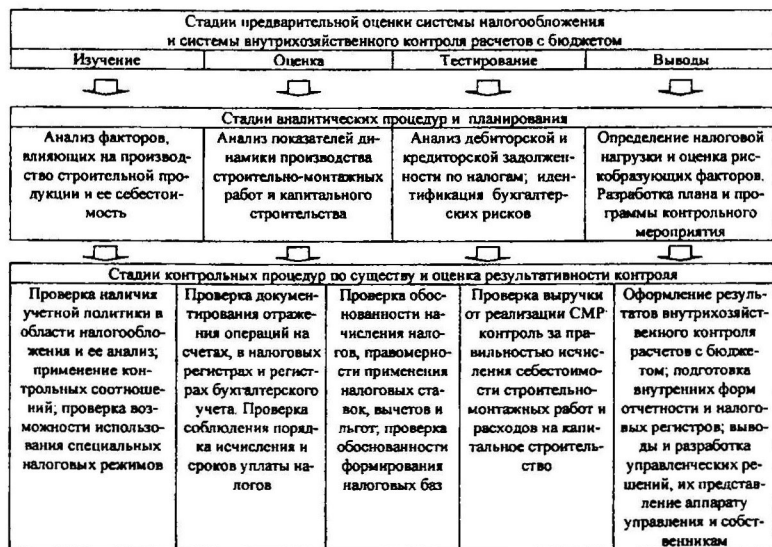


Рис. 1. Предлагаемая методика внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом в строительстве (разработана автором)

Появлению ошибок при принятии управленческих решений по вопросам налогообложения и формирования налоговой отчетности предшествует, как правило, неправильная оценка законодательных норм и директивных положений, так называемых разнотчений.

Обобщение практики налогообложения строительных организаций показало, что в систему внутривозрастного контроля расчетов с бюджетом, как важнейшее средство преодоления разночтений в законодательных и нормативных актах, должен включаться анализ информации, или сведений снимающих неопределенность. При этом данная информация должна быть достаточной, объективной, надежной и достоверной.

Рекомендованы способы преодоления разночтений в нормативных актах по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль (рис. 2).

Рекомендуемые способы преодоления разночтений в нормативных актах по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль

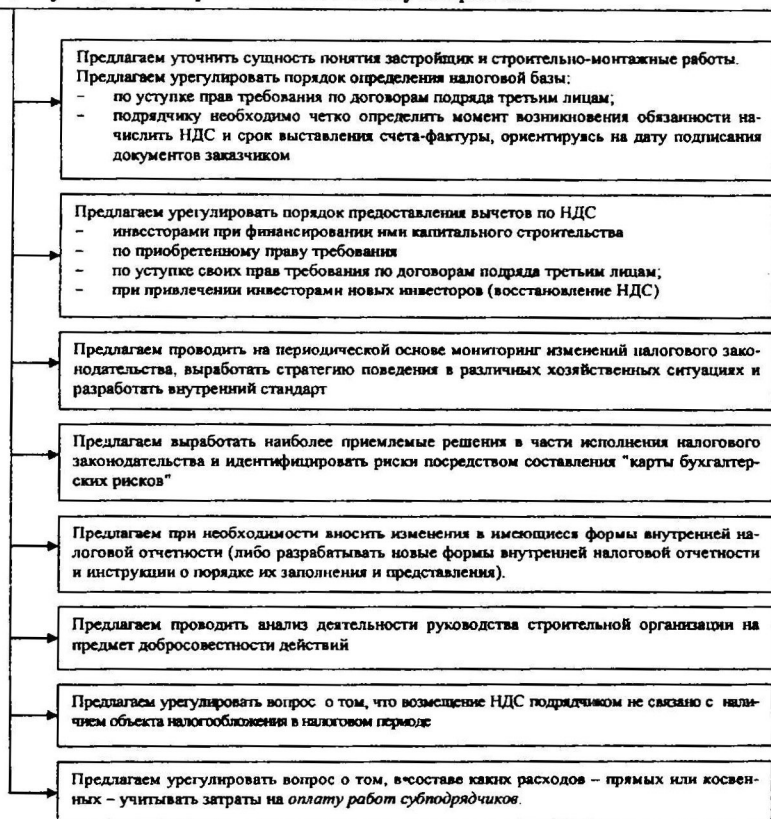


Рис. 2. Рекомендуемые способы преодоления разночтений в нормативных актах по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль

Третья глава "Тенденции развития методики и внутривозрастного контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях". В связи с тем, что результативность работы внутреннего контролера (либо службы внут-

рихозийственного контроля) достигается путем планирования своей деятельности для оценки системы внутрихозийственного контроля расчетов с бюджетом в ООО "Свой дом" разработан тест, предложены план и программа контрольных процедур по проверке налога на прибыль и налога на добавленную стоимость.

Для создания действенной системы внутрихозийственного контроля расчетов с бюджетом существенное значение имеет ее стандартизация. Отдельные специалисты предлагают следующие виды стандартов внутрихозийственного контроля (аудита): программно-тематические; программно-операционные; программно-результативные; программно-целевые. В дополнение автором предложены для практического применения нормативно-аналитические стандарты, которые включают анализ существующих разночтений в нормативных актах, их систематизацию и разработку корректирующих мероприятий по их предотвращению и внутренние стандарты по документированию контрольных процедур.

Разработано и внедрено в процессе диссертационного исследования Положение (стандарт) «Об организации внутрихозийственного контроля расчетов с бюджетом».

Прибыль всегда вызывает большой интерес контролеров, как внутренних, так и внешних, не только своей величиной за отчетный период, но и размером ее составляющих - доходов и расходов.

В общем виде процесс внутрихозийственного контроля расчетов по налогу на прибыль нами представлен в виде рисунка 3.

Практика показала, что для строительных организаций наиболее характерно применение метода начисления в качестве признания доходов.

Анализ положений нового ПБУ 2/08 "Учет договоров строительного подряда" и изучение принципа равномерности признания доходов и расходов строительными организациями г. Кирова, установленный в учете налогообложения прибыли, показал, что организации, выполняющие строительные работы, (оказывающие услуги) по договорам с длительным сроком действия, должны выбрать один из вариантов: предусмотреть при заключении договора строительного подряда этапы выполнения работ, а после выполнения каждого этапа признавать соответствующий доход; если этапы не установлены, закрепить в учетной налоговой политике порядок признания доходов равномерно в течение срока действия договора либо пропорционально затратам по смете; разработать собственный порядок равномерного распределения доходов, например, в соответствии с фактическими расходами и с учетом плановой рентабельности по смете.

В ходе проведения контрольных процедур по проверке налога на прибыль для отражения всех полученных доходов и произведенных расходов, нами были разработаны и предложены обобщающие контрольные документы "Налоговый регистр доходов ООО "Свой дом" за 200X г." ОКДД и "Налоговый регистр расходов и определения налоговой базы по налогу на прибыль ООО "Свой дом" за 200X г." ОКДР.

Для контроля затрат на производство строительных работ предложено Положение (стандарт) "Порядок составления отчетов по движению затрат". В

данном стандарте предложены две формы внутренней отчетности: первый отчет "Отчет по движению затрат основного производства по всем подразделениям по месяцам года" применяется для анализа остатков и оборотов по счету 20 "Основное производство" и качества работы структурных подразделений; второй отчет "Отчет по движению затрат основного производства" содержит данные о суммах произведенных и списанных затрат по подразделениям и месяцам года, а также о сумме незавершенного строительства на конец месяца.

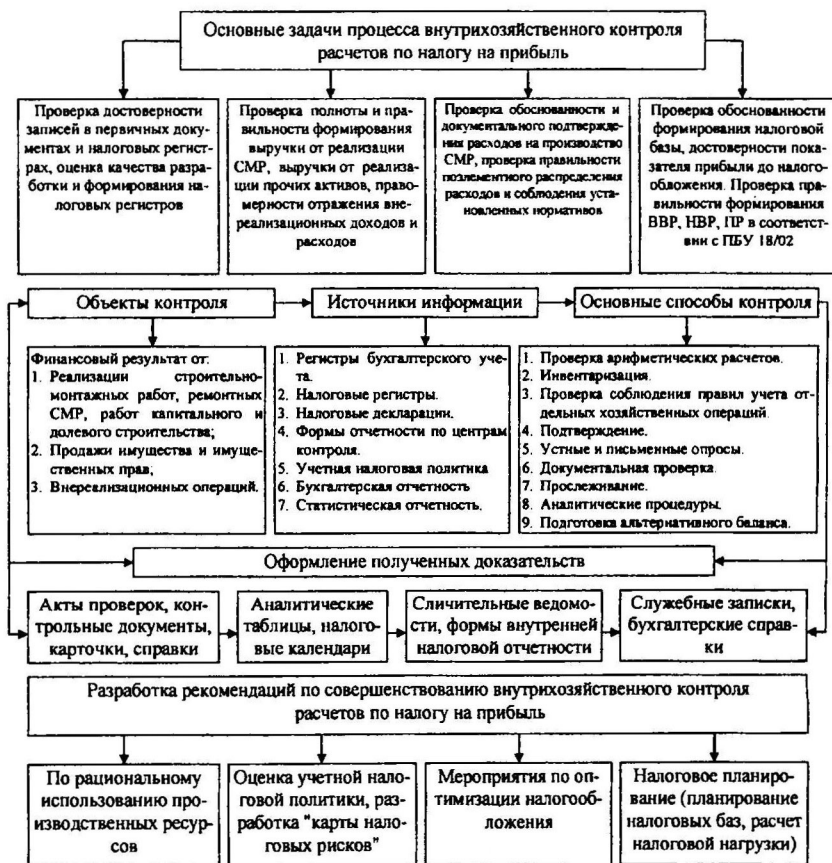


Рис. 3. Процесс внутрихозяйственного контроля расчетов по налогу на прибыль в строительной организации

В практике осуществления внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом в строительных организациях города Кирова ООО "Свой дом", ОАО "Арсо", ОАО "Кировстрой", ООО "Экономстрой", ООО "Жилстрой" применяется разработанная инструкция выявления постоянных и временных разниц при ис-

числении налоговых обязательств по налогу на прибыль.

В целях выполнения требований ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" в процессе исследования разработано и внедрено Положение (стандарт) "Документирование внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом", в приложении 1 к которому представлены контрольные документы и карточки с подробной инструкцией по их заполнению.

Основная цель данного стандарта заключается в том, что он обеспечивает:

- качество проводимых контрольных процедур, проверок;
- получение надежных и достаточных доказательств, на основе которых можно сделать выводы и предложить правильные решения;
- уверенность в том, что проверка системы внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом результативна, а выводы обоснованы и документально подтверждены.

Необходимо отметить, что при внесении последних изменений в ПБУ 18/02 не были внесены уточнения в Инструкцию по применению Плана счетов. Введение второго способа определения величины текущего налога на основе налоговой декларации по налогу на прибыль подразумевает возможность изменений в схему корреспонденции счетов.

Использование счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" представляет смешение синтетического учета текущего и отложенного налогообложения, была предложена, опираясь на зарубежную практику учета отложенных налогов, альтернативная схема синтетического учета отложенных налогов (Табл. 1).

Таблица 1. Предлагаемая схема синтетического учета отложенных налогов

№ п/п	Дебет	Кредит	Наименование операции
1	99 "Прибыли и убытки"	68 "Расчеты по налогам и сборам"	Начислен текущий налог на прибыль
2	99 "Прибыли и убытки"	77 "Отложенные налоговые обязательства"	Начислено отложенное налоговое обязательство
3	77 "Отложенные налоговые обязательства"	99 "Прибыли и убытки"	Погашено (списано) отложенное налоговое обязательство
4	09 "Отложенные налоговые активы"	99 "Прибыли и убытки"	Начислен отложенный налоговый актив
5	99 "Прибыли и убытки"	09 "Отложенные налоговые активы"	Погашен (списан) отложенный налоговый актив

Предлагаемая корреспонденция счетов: упрощает заполнение Отчета о прибылях и убытках позволяет избежать смешения синтетического учета, текущего и отложенного налогообложения; позволяет рационально вести бухгалтерский учет, отказавшись от учета несущественных сумм временных разниц и отложенных налогов.

Для контроля расчетов по налогу на добавленную стоимость используются главным образом приемы проверки соблюдения нормативных актов при формировании элементов налогообложения, приемы прослеживания и подтверждения, а также синтаксического (формального) контроля заполнения документов, связанных с исчислением и уплатой НДС, а также тестирование и контрольные соотношения.

Отдельные контрольные документы по проверке налога на добавленную стоимость, представленные в стандарте "Документирование внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом" используются рядом строительных организаций для контроля расчетов с бюджетом по НДС, например в ООО "Центр недвижимости "Свой дом", ОАО "Арсо" и ООО "Свой дом".

Наряду с процедурами последующего контроля расчетов по НДС в обязательном порядке должен осуществляться текущий (оперативный) контроль в виде составления предложенных карточек расчета НДС к уплате в бюджет поквартально в течение каждого налогового периода.

Необходимо отметить, что действующее налоговое законодательство России представляет так называемую "зону повышенного риска", поскольку существует высокая вероятность финансовых потерь в результате непреднамеренного нарушения налогового законодательства. Мы считаем, что будет правомерно идентифицировать риски и составлять так называемую "карту бухгалтерских рисков", выделив наиболее критичные риски с точки зрения возможного ущерба. Диссертантом предложен авторский вариант "карты бухгалтерских рисков".

Основные методы оценки уровня финансового(бухгалтерского) риска:

- качественные: экспертные, рейтинговые, аналоговый;
- количественные: экономико-статистический метод (уровень финансового риска, дисперсия, среднее квадратическое отклонение, коэффициент вариации, бета-коэффициент), аналитические (оценка риска по чувствительности, определение устойчивости, метод сценариев, метод дерева решений, имитационное моделирование).

Важным этапом внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом является мониторинг сроков предоставления налоговой отчетности и уплаты платежей в бюджет, в основу которого могут быть положены широко распространенные налоговые календари.

Внутрихозяйственный контроль расчетов с бюджетом должен быть интегрирован в систему корпоративного управления, т.к. является неотъемлемой частью организации, обеспечивающей оценку решения вопросов, регулируемых налоговым законодательством. В общем случае этапы проведения внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом в строительной организации представлено на рис. 4.

Современное управление строительными организациями предполагает оценку качества работы всех отделов и служб, поэтому результатом функционирования системы внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом, по нашему мнению, в абсолютном выражении является сумма налоговых потерь, возможных и предотвращенных данной системой:

$$P = P_o - P_c \text{ где:}$$

P – результат функционирования системы внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом

P_o – налоговые потери в условиях отсутствия системы внутрихозяйственного контроля;

P_c – налоговые потери при действующей системе внутрихозяйственно-

го контроля.

Экономия предприятия от внедрения системы внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом представляет собой разницу между результатом функционирования СВК и стоимостью ее поддержания:

$ЭП = P - C$, где:

$ЭП$ – экономия предприятия

P – результат функционирования системы внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом;

C – стоимость системы внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом.



Рис. 4. Этапы проведения внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом

Таким образом, предложенная система внутрихозяйственного контроля расчетов с бюджетом строительной организации представляет собой важнейший элемент системы управления и является реальным средством преодоления существующих разночтений отдельных положений действующего законодательства; инструментом *повышения ответственности* исполнителей конкретных контрольных функций и *достоверности расчетов* с бюджетом.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК

1. *Домрачева Л.П.* Тенденции развития системы внутреннего контроля в организациях строительного комплекса [Текст] / Л.П.Домрачева // Вестник Университета (Государственный университет управления). - 2007. - № 9(9). - С. 47-52. - 0,65 п.л.
2. *Домрачева Л.П.* Обоснование места внутрихозяйственного контроля налоговых платежей в организациях строительного комплекса [Текст] / Л.П.Домрачева // Вестник Университета (Государственный университет управления). - 2008. - № 11(21). - С. 52-57. - 0,65 п.л.

Публикации в других изданиях

3. *Домрачева Л.П.* Внутренний аудит - одна из наиболее развитых форм внутреннего контроля [Текст] / Л.П.Домрачева // Основные направления, опыт и проблемы инновационного, финансового и экономического развития субъектов хозяйствования. Материалы межрегиональной научно-практической конференции. - Киров: Изд-во ВятГТУ, 2005. - С. 32-35 - 0,25 п.л.
4. *Домрачева Л.П.* Особенности налогообложения операций по договорам участия в долевом строительстве [Текст] / Л.П.Домрачева // Актуальные проблемы современной науки и образования. Материалы межвузовской научно-практической конференции. Выпуск № 5. - Киров: МФЮА и РУИ, 2006. - С. 122-124. - 0,25 п.л.
5. *Домрачева Л.П.* Современный внутренний аудит [Текст] / Л.П.Домрачева // Актуальные проблемы гуманитарных и экономических наук. Материалы Всесоюзной научно-практической конференции 15-16 февраля 2006 г. - Киров: МГЭИ, 2006. - С. 207-210. - 0,25 п.л.
6. *Домрачева Л.П.* Внутренний аудит затрат на производство строительно-монтажных работ [Текст] / Л.П.Домрачева // Основные направления, опыт и проблемы инновационного, финансового и экономического развития субъектов хозяйствования. Материалы межрегиональной научно-практической конференции 20 октября 2006 года / редкол. А.В.Зонова, А.И.Стариков. - Киров: Изд-во ВятГТУ, 2006. - С. 11-13. - 0,25 п.л.
7. *Домрачева Л.П.* Особенности аудита строительных организаций [Текст] / Л.П.Домрачева // Бизнес, политика и образование в России: перспективы и стратегии. Материалы VII Межрегиональной научной конференции. - Москва-Оренбург, 20-25 ноября 2006 года. В 2 ч. - Ч. 2 / Под общ. ред. Д.В.Васильева, В.В.Нефедова. - Москва-Оренбург: Издательский центр "Скорпион", 2006. - С. 47-51. - 0,25 п.л.
8. *Домрачева Л.П.* Организация внутрихозяйственного контроля по налогу на прибыль в организациях строительного комплекса [Текст] / Л.П.Домрачева // Основные направления, опыт и проблемы инновационного, финансового и экономического развития субъектов хозяйствования. Материалы межрегиональной научно-практической конференции марта 2009 года / редкол. А.В.Зонова, А.И.Стариков. - Киров: Изд-во ВятГТУ, 2009. - С. 11-13. - 0,25 п.л.

